Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
Ire chambre

Numéro 33907 du rôle
Inscrit le 20 janvier 2014

Audience publique extraordinaire du 4 avril 2014

Recours formé par
Monsieur ...et consorts,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33907 du rôle et déposée le 20 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff Luxembourg s.à r.l., représentée par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de :

1) Monsieur ..., né le …, demeurant à F-…
2) Madame ..., née le …, demeurant à L-…
3) la société par actions de droit privé de droit américain ..., ayant son siège social à … (Etats Unis)…
4) la société anonyme de droit luxembourgeois ..., ayant son siège social à L-…
5) la société anonyme de droit luxembourgeois Société ..., ayant son siège social à L-…

les trois sociétés sub 3) à 5) précitées étant représentées par leurs organes actuellement en fonction, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 20 décembre 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 février 2014 ;

Vu le courrier de la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff s.à r.l. du 26 février 2014 sollicitant l'autorisation de déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu l'ordonnance du 26 février 2014 accordant aux parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 14 mars 2014 par la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff s.à r.l. au nom et pour compte des demandeurs ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mars 2014 par le délégué du gouvernement ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 avril 2014.

Par courrier du 20 décembre 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », enjoignit à la banque ..., société anonyme, ci-après dénommée la « ... », de lui fournir des renseignements pour le 28 janvier 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 8 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, dénommée ci-après la « directive 2011/16/UE ». La demande est libellée en ces termes :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 8 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive du Conseil 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 28 janvier 2104 (sic) *au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

- ...
  Date de naissance : ...
  Adresse connue : ...
  Activité : ...

- *..., épouse…*
  Date de naissance : ...
  Adresse connue : ...
  Activité : *Administratrice des sociétés :*
  ...
  ...
- ...
  Adresse connue : ...

- ...
  Adresse connue : ...

- ...
  Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leurs contribuables et compléter les informations en possession des autorités fiscales françaises quant à la possession par Monsieur ...de comptes bancaires ouverts à son nom ou sur lesquels il aurait procuration, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires. Dans le cadre de leur contrôle, les époux

...n'auraient communiqué aucune référence ni aucun relevé de compte ouvert au Luxembourg. Il ressortirait cependant des informations en possession des autorités fiscales, que Madame ..., qui vivrait séparée de son époux au Luxembourg, serait titulaire d'un compte ouvert auprès de votre établissement et qu'elle serait administratrice unique pouvant engager la société par la seule signature des sociétés luxembourgeoises ... et ..... Par ailleurs, aux termes d'une attestation rédigée le 15 février 2011 par votre établissement, Monsieur ...disposerait dans les livres de votre banque d'une somme de ... EUR. Finalement, la société ..., contre laquelle une procédure de visite aurait été mise en œuvre dans les locaux des sociétés françaises ...et ..., disposerait également de deux comptes auprès de votre établissement.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *En ce qui concerne les comptes n°s* (…)*:*

  - *Veuillez indiquer qui est le titulaire de compte.*

  - *Veuillez indiquer les personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur ce compte et plus particulièrement si Monsieur ...et/ou les sociétés ... ou ...disposent d'une procuration sur ce compte.*

- *Veuillez indiquer si Monsieur ...disposait d'un ou de plusieurs compte(s) ouvert à son nom auprès de votre établissement et dans l'affirmative, veuillez fournir les relevés bancaire de ce(s) compte(s) pour la période visée.*

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête. Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. (…) »

Par requête déposée en date du 20 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ..., Madame ..., la société par actions de droit privé de droit américain ..., la société anonyme de droit luxembourgeois ... et la société anonyme de droit luxembourgeois ...ont fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision directoriale précitée du 20 décembre 2013.

En ce qui concerne la recevabilité du présent recours, qui n'est pas contestée en l'espèce, il échet de constater que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », et que l'article 6 (1) de cette loi prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements. Partant, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale.

Le recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévu par la loi.

A titre liminaire, il y a lieu de relever que si les demandeurs ont certes sollicité du tribunal tant dans le cadre de leurs développements que dans le dispositif de leur requête introductive d'instance qu'il enjoigne à la partie étatique de verser la demande de renseignements litigieuse des autorités françaises de sorte à pouvoir produire un mémoire supplémentaire, il échet de constater que la partie étatique a versé ladite demande à l'appui de son mémoire en réponse. Par ailleurs, il échet de constater qu'à la suite de leur demande afférente, tant les demandeurs que la partie étatique ont été autorisés par ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 26 février 2014, à produire des mémoires supplémentaires, afin de prendre notamment position par rapport à la demande émanant des autorités françaises, de sorte que la demande présentée par les demandeurs est devenue sans objet et qu'il n'y a plus lieu d'y prendre position.

Quant au fond, les demandeurs concluent principalement à la nullité de la décision déférée, au motif qu'elle viserait « *un groupe de personnes* ». Dans le cadre de ce moyen, les demandeurs, se basant sur une jurisprudence de la Cour administrative du 2 mai 2013 (n°32184C du rôle), font état de ce que la possibilité de solliciter un échange d'informations en matière fiscale pour un groupe de personnes n'aurait été introduite que dans le cadre des « *nouveaux commentaires* » à l'article 26 du modèle de Convention établi par l'OCDE, adoptés en date du 17 juillet 2012, à savoir après l'amendement de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006, ci-après désignée par la « Convention ». Cette possibilité pour une demande d'échange de renseignements de viser un groupe de personnes ne devrait partant pas trouver application au cas d'espèce, dans la mesure où la demande d'information sous examen se baserait exclusivement sur la Convention, qui ne permettrait pas de demande groupée.

Abstraction faite de ce que le moyen tel que formulé par les demandeurs ne vise aucune disposition légale ou règlementaire spécifique qui aurait été violée en l'espèce, il échet de constater, ensemble avec le délégué du gouvernement, que la demande litigieuse vise des personnes, physiques et morales, identifiées individuellement, de sorte à permettre l'identification des personnes visées directement par le contrôle ou les investigations. Il s'ensuit que contrairement aux développements des demandeurs, la demande sous examen ne vise pas un « *groupe de contribuables* » non identifiés

individuellement, tel que visé par les commentaires de l'OCDE du 17 juillet 2012 sous le point 5.2. Le moyen afférent est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

En deuxième lieu, les demandeurs estiment que la demande émise par les autorités françaises ne pourrait tout au plus viser que Monsieur ..., ayant seul la qualité de résident fiscal français, et qu'elle ne saurait viser Madame ..., qui ne serait actuellement plus résidente française et qui serait d'ailleurs séparée de Monsieur ...depuis l'année 2009. En ce qui concerne les deux sociétés de droit luxembourgeois, les demandeurs estiment que la « *demande litigieuse ne justifie*[rait] *en rien leur lien avec la France* ». Enfin, quant à la société de droit américain, les demandeurs soutiennent que le simple fait pour celle-ci de disposer de filiales en France ne saurait créer une quelconque obligation fiscale à son encontre. Ils rappellent dans ce contexte que les filiales constitueraient des sociétés à part entière, qui disposeraient d'une personnalité juridique distincte de celle de la société mère. Ainsi, seules les filiales françaises seraient à considérer comme des contribuables français.

Abstraction faite, encore une fois, de ce que les demandeurs n'invoquent aucune disposition légale ou règlementaire à l'appui de leur moyen, il échet de relever que le délégué du gouvernement soutient à bon droit qu'il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire, qu'elle soit de droit national ou de droit international, qui limiterait le champ d'application des personnes susceptibles de faire l'objet d'une demande de renseignements aux résidents fiscaux de l'Etat requérant. Le représentant étatique se réfère ainsi à bon droit à l'article 26, paragraphe (1) de la convention modèle de l'OCDE suivant lequel l'échange de renseignements n'est pas limité aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. Il échet encore de constater dans ce contexte que la directive 2011/16/UE, ne contient aucune restriction quant au rattachement territorial des personnes susceptibles d'être visées par une demande d'échange de renseignements, qui peuvent partant être ou non des résidents fiscaux d'un Etat membre de l'Union européenne.

Il suit de ce qui précède que ce deuxième moyen est également à rejeter pour ne pas être fondé.

En troisième lieu, les demandeurs concluent à l'« *irrecevabilité* » de la décision sous examen dans la mesure où elle vise l'année d'imposition 2010.

Ils se réfèrent dans ce contexte au prescrit de l'article 19, paragraphe (3) de la loi du 29 mars 2013, en s'appuyant sur les travaux parlementaires afférents, pour soutenir leur argumentation selon laquelle les autorités luxembourgeoises pourraient refuser de communiquer des renseignements bancaires lorsqu'ils auraient trait aux périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de l'article 4 du règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, c'est-à-dire lorsque la législation ou la pratique administrative du Luxembourg ne les aurait autorisées ni à effectuer ces recherches, ni à recueillir ou utiliser ces informations pour l'application de la législation nationale. Elles en déduisent qu'il conviendrait dès lors d'avoir égard à l'article 178bis de la loi générale sur les impôts (« Abgabenordnung » ou « AO ») qui interdirait à l'administration fiscale luxembourgeoise de demander des renseignements à un établissement de crédit. Elles en concluent qu'en aucun cas, la réserve de l'article 19(3) de la loi du 29 mars 2013 ne pourrait être interprétée comme une possibilité de refus de communication laissée au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale mais qu'elle devrait être interprétée comme une obligation

incombant aux autorités fiscales de respecter le droit en vigueur au Luxembourg au moment des faits, à savoir l'année d'imposition en question, de sorte qu'il leur aurait incombé de refuser de transmettre les informations concernant l'année d'imposition 2010.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen, en soutenant que seule la loi du 29 mars 2013 serait applicable en l'espèce.

Il y a lieu de rappeler que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que : « *Les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande*. ».

Ainsi, force est au tribunal de constater que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 ne renvoie aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 qu'en ce qui ne concerne le mode de procédure institué par lesdits articles afin de déterminer le traitement des demandes d'échange de renseignements introduites selon la loi du 29 mars 2013 et non les dispositions matérielles de la loi du 31 mars 2010, à savoir l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif, tels que convenus entre le Luxembourg et la France, et signés à Paris le 3 juin 2009, dénommé ci-après « l'Avenant », ainsi que la Convention.

Il s'ensuit que si les règles de procédure relatives aux demandes de renseignement en matière fiscale introduites sur pied de la loi du 29 mars 2013 sont certes traitées selon la procédure fixée aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010, il n'en reste pas moins que les règles substantielles sont celles fixées aux dispositions de la loi du 29 mars 2013.

Il échet encore de rappeler que l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose que : «*Nonobstant le paragraphe (2), l'autorité requise luxembourgeoise peut refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011*. ».

Force est au tribunal de constater que par l'effet de la signature de l'Avenant, les dispositions y visées s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature dudit Avenant. Or, étant donné que l'Avenant et l'échange de lettres y relatif ont été signés le 3 juin 2009, leurs dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010. Ainsi, depuis cette date, les autorités fiscales sont autorisées à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions énoncées à l'article 1er de la loi du 31 mars 2010, et ceci nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire, notamment les dispositions du paragraphe 178bis AO et du règlement grand-ducal modifié du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des

administrations fiscales, pris sur base de la loi habilitante du 29 décembre 1988 portant habilitation pour le Grand-Duc de réglementer certaines matières[1].

Il s'ensuit qu'en l'espèce, eu égard à la signature de l'Avenant, ses dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010 et autorisent les autorités fiscales des Etats contractants à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire de sorte que la possibilité ouverte par l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 aux autorités fiscales de refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011, ne s'applique pas à l'égard des autorités fiscales françaises.

Partant, il y a lieu de rejeter le moyen des demandeurs tendant à voir annuler la décision déférée en son volet portant sur la demande de renseignements relatifs à l'année d'imposition 2010.

En quatrième lieu, les demandeurs concluent à l'annulation de la décision sous examen pour absence de motivation. Ils reprochent ainsi à la décision de viser différentes personnes sans indiquer le lien qui existerait entre elles. Ainsi, Madame ... serait une résidente luxembourgeoise et elle serait administratrice de sociétés de droit luxembourgeois. Ils soutiennent encore qu'il ne serait aucunement indiqué en quoi les autres personnes visées par la demande, qui ne seraient pas des résidents français, pourraient avoir un lien avec la France. Ils estiment partant que la demande soumise par les autorités françaises aux autorités luxembourgeoises constituerait une « *pêche aux renseignements* », en ce que lesdites autorités françaises se baseraient sur de simples spéculations qui n'auraient aucun aspect concret. Ainsi, il ne ressortirait de la demande des autorités françaises aucun indice concret quant à l'imposition en France des différentes personnes visées par leur demande.

Ils rappellent dans ce contexte que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés impliquerait d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé, étant entendu que les renseignements demandés devraient être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause.

Les demandeurs soutiennent par ailleurs que la décision sous examen leur semblerait être « *irrégulière sur le fond* », en se référant à un prétendu caractère laconique de la décision en question, laquelle se contenterait de faire état d'un « *très bref* » résumé des faits qui giseraient à la base de la demande soumise par les autorités françaises aux autorités luxembourgeoises, de sorte que le but fiscal de la demande des autorités françaises ne ressortirait pas des éléments ainsi contenus dans la demande luxembourgeoise.

---

[1] voir projet de loi n° 6072, chambre de députés, 2ième session ordinaire 2009, page 28

Le délégué du gouvernement soutient que la demande contiendrait toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaiterait recevoir les renseignements de la part de l'Etat luxembourgeois. Ainsi, les questions contenues dans la décision directoriale sous examen correspondraient aux questions type généralement formulées en matière de données bancaires, telles qu'elles figureraient par ailleurs dans les formulaires standardisés et élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union Européenne afin de faciliter aux Etats membres la pratique quotidienne de l'échange de renseignements en matière administrative. Le délégué du gouvernement soutient encore qu'il serait clairement exposé dans la demande française que les renseignements sollicités auraient pour but la détermination des revenus propres ainsi que l'établissement de l'impôt sur le revenu des époux ....

Il échet tout d'abord de rappeler que les obligations des autorités luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose ce qui suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives*. ».

Ainsi, une autorité requérante ayant sollicité de la part de l'autorité luxembourgeoise des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de loi du 29 mars 2013, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* (…) », se voit communiquer lesdites informations dans la mesure où les conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 sont remplies.

Ces conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 visent, notamment, l'utilisation de formulaires types décrits à l'article 20 (2) et qui « *comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*
a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
b) la finalité fiscale des informations demandées ».

Par ailleurs, le même article dispose que « *L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Il s'ensuit qu'au minimum, les informations suivantes doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité requise : premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale ; à savoir des indications relatives au nom et adresse de toute personne dont il y a lieu

de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

Afin de circonscrire le contenu du contexte factuel dans le cadre duquel sont sollicitées les informations de la part des autorités de l'Etat requis, et qui doit être communiqué par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* ».

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[2] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[3]

Enfin, il y a lieu d'avoir égard à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux.* ».

Sur base des considérations qui précèdent, le tribunal est amené à examiner la demande de renseignements déférée afin de vérifier si elle répond aux conditions sus-visées.

Il ressort, en l'espèce, de la demande déférée que l'identité des personnes concernées par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration fiscale française est « *1. Monsieur ...; 2. Madame ..., 3. ..., 4. ... et 5. ...*». Il s'ensuit que la condition visée à l'article 20,

[2] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[3] Voir CA 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

paragraphe (2) a) relative à l'identité de la personne respectivement des personnes visées faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête est bien remplie en l'espèce, étant relevé que les opérations du contrôle fiscal ne visent que les époux .... Il échet encore de préciser que les personnes morales visées par la demande d'échange de renseignements peuvent valablement faire l'objet de celle-ci en raison de leurs liens supposés – et plausibles – avec les époux ....

Quant à la finalité fiscale des informations demandées, telle que visée à l'article 20, paragraphe (2) b), il échet de constater que la décision déférée invoque les motifs suivants :

« *Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leurs contribuables et compléter les informations en possession des autorités fiscales françaises quant à la possession par Monsieur ...de comptes bancaires ouverts à son nom ou sur lesquels il aurait procuration, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires. Dans le cadre de leur contrôle, les époux ...n'auraient communiqué aucune référence ni aucun relevé de compte ouvert au Luxembourg. Il ressortirait cependant des informations en possession des autorités fiscales, que Madame ..., qui vivrait séparée de son époux au Luxembourg, serait titulaire d'un compte ouvert auprès de votre établissement et qu'elle serait administratrice unique pouvant engager la société par la seule signature des sociétés luxembourgeoises ...et .... Par ailleurs, aux termes d'une attestation rédigée le 15 février 2011 par votre établissement, Monsieur ...disposerait dans les livres de votre banque d'une somme de ... EUR. Finalement, la société ..., contre laquelle une procédure de visite aurait été mise en œuvre dans les locaux des sociétés françaises ...et ..., disposerait également de deux comptes auprès de votre établissement.* »

Il y a tout d'abord lieu de relever que contrairement aux affirmations des parties demanderesses, la circonstance qu'une des trois personnes morales visées par la demande d'échange de renseignements ait son siège social établi en dehors de l'UE, à savoir, en l'espèce, aux Etats-Unis d'Amérique, n'est *a priori* pas de nature à violer le prescrit de l'article 1er de la loi du 29 mars 2013 qui a vocation à s'appliquer à tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales (ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant), prescrit qui ne saurait être restreint aux termes de l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 par l'exécution d'une obligation de coopération administrative moins étendue, tels que les demandeurs le soutiennent en invoquant, à tort, l'application de la Convention qui aurait pour effet d'exclure un établissement stable français d'une société résidente fiscale aux Etats-Unis de son champ d'application.

Si la circonstance qu'une des personnes morales visées par la demande déférée a son siège social établi en dehors de l'UE, n'est *a priori* pas de nature à violer le prescrit de l'article 1er de la loi du 29 mars 2013, il n'en reste pas moins qu'il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, tel que retenu ci-avant.

Or, force est au tribunal de constater qu'à la lecture de la motivation utilisée par les autorités françaises, il lui revient de conclure que la société de droit américain ... a fait l'objet d'une procédure de visite et de saisie dans les locaux de ses filiales françaises en date du 12 avril 2011, dans lesquelles Monsieur ...est gérant. Ladite motivation utilisée par les autorités françaises indique également que la société de droit américain précitée disposerait de deux comptes bancaires auprès de

la .... Il s'ensuit partant que la société de droit américain a pu à bon droit être visée par la décision sous examen. Il en est d'ailleurs de même de Madame ... qui, alors même qu'elle n'habiterait plus ensemble avec son mari, Monsieur ..., en raison d'une séparation de corps « *depuis l'année 2009* » et qu'elle serait une résidente luxembourgeoise, constitue néanmoins l'épouse de Monsieur ...et est considérée comme administratrice unique pouvant engager par sa seule signature les deux sociétés de droit luxembourgeois également visées par la demande sous examen. Il échet encore de relever dans ce contexte que d'après les indications figurant dans la motivation de la demande française, les époux ...-... seraient mariés sous le régime de la communauté de biens sans contrat depuis le 5 juillet 2003 et qu'ils feraient actuellement tous les deux l'objet d'un examen de leur situation fiscale personnelle au titre des années 2009 à 2011.

Il ressort partant de l'ensemble des développements qui précèdent que la condition de la pertinence vraisemblable des informations sollicitées de la part des autorités luxembourgeoises est remplie en l'espèce par l'établissement des liens entre les personnes visées et leur implication dans le cadre de l'établissement des revenus imposables des époux ..., de sorte que le reproche afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

En cinquième lieu, les demandeurs concluent encore à une violation « *du principe de bonne foi dans le cadre de l'application de la Convention* », en ce que les autorités françaises affirmeraient l'existence d'une fraude fiscale, alors qu'elles ne disposeraient d'aucune preuve y relative. Ainsi, une telle affirmation serait contraire au principe de la présomption d'innocence et « *à l'obligation de bonne foi* ». Les demandeurs font dans ce contexte une référence vague et non circonstanciée à différents instruments de droit international sans fournir davantage d'explications à ce sujet.

Il échet dans ce contexte de confirmer l'argumentation du délégué du gouvernement suivant laquelle le but d'une demande d'échange de renseignements est de collecter des renseignements dont il est probable qu'ils sont pertinents pour élucider des affaires fiscales d'une ou de plusieurs personnes déterminées. Ainsi, il n'appartient ni à l'administration fiscale luxembourgeoise ni aux juridictions compétentes d'apprécier l'opportunité et la légalité de l'enquête ou du contrôle fiscal mené en France ni de remettre en cause la véracité des éléments de fait tels que présentés par les autorités françaises. C'est ainsi également à bon droit que le représentant étatique soutient que le contrôle à effectuer par les autorités luxembourgeoises ne se limite qu'à un contrôle purement formel consistant à vérifier si la demande étrangère contient toutes les indications nécessaires en vue de l'exécution des dispositions légales applicables. Ainsi, il n'appartient pas aux autorités luxembourgeoises de vérifier, voire d'exiger de la part des autorités françaises la preuve des soupçons émis par eux. Il s'ensuit que le moyen sous examen est à rejeter pour ne pas être fondé.

En sixième lieu, les demandeurs concluent à une violation des droits fondamentaux prévus par la Charte des droits fondamentaux faisant partie intégrante du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ci-après désignée par « la Charte », et plus particulièrement de l'article 48 de celle-ci, dans la mesure où les autorités françaises ne fourniraient aucune preuve de l'existence de la fraude fiscale alléguée par elles. Ainsi, serait violé non seulement le principe de la présomption d'innocence figurant à l'article 48 de la Charte, mais également l'obligation de loyauté telle qu'inscrite à l'article 8 de ladite Charte. Il y aurait en outre lieu de retenir une atteinte à la vie privée au sens de l'article 7 du même instrument international. Enfin, les demandeurs estiment que la décision critiquée serait contraire à l'article 18 de la loi du 29 mars 2013 en raison de sa violation

des « *droits fondamentaux* ». Dans ce contexte, les demandeurs prient le tribunal de poser deux questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union européenne, afin de savoir si une demande d'échange d'informations faite sous la directive 2011/16/UE doit respecter les principes consacrés par la Charte.

Comme il vient d'être rappelé ci-avant, le contrôle auquel doivent procéder les autorités luxembourgeoises constitue un contrôle purement formel consistant à vérifier si la demande étrangère contient toutes les indications nécessaires en vertu des dispositions légales. Comme il vient également d'être relevé ci-avant, le tribunal n'a pas pu faire droit à l'un quelconque des moyens soulevés par les demandeurs quant à un prétendu défaut de régularité de la demande des autorités françaises par rapport aux dispositions légales applicables. Si, au-delà du constat de la régularité d'une demande d'échange de renseignements des questions de violation de la Charte devaient se poser, celles-ci devraient être soulevées dans le cadre de la procédure initiée dans l'Etat requérant. Il n'appartient partant pas aux autorités de l'Etat requis d'examiner si la procédure initiée à l'encontre des personnes visées par une demande d'échange de renseignements est de nature à violer l'une des dispositions du Traité de l'Union européenne voire de la Charte des droits fondamentaux. Il s'ensuit qu'il y a lieu de confirmer le délégué du gouvernement dans ses conclusions tendant au rejet des deux moyens afférents. Dans la mesure où les violations alléguées par les demandeurs ne sont pas à examiner dans le cadre de la présente instance, il n'y a partant pas non plus lieu de faire droit à la demande tendant à voir poser deux questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union européenne, dans la mesure où les réponses à celles-ci ne sont pas de nature à influer sur le présent litige.

Aucun autre moyen n'ayant été soulevé en cause, il y a lieu de rejeter le recours en annulation pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Olivier Poos, attaché de justice,
Daniel Weber, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 4 avril 2014 à 15.00 heures par le premier vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill   s. Carlo Schockweiler